

Sind Zahlungen des Treugebers gesellschaftsteuerpflichtig?

§ 2 Abs. 2 KVG

Auch wenn durch einen Treugeber, der keine Gesellschafterstellung hat, und nicht durch die im Außenverhältnis auftretenden Treuhänder Zuschüsse geleistet worden sind, sind diese freiwilligen Leistungen des Treugebers grundsätzlich geeignet, den Wert der vom Treuhänder für den Treugeber gehaltenen Gesellschaftsrechte zu erhöhen und ist daher Gesellschaftsteuer zu entrichten. Es ist für die Zurechnung der Zahlung eine wirtschaftliche Betrachtungsweise geboten.

UFS 09.01.2012,
RV/2485-W/06

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Schriftsatz vom 19. Juli 2005 erstattete die Bw. durch ihre steuerliche Vertretung Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG wegen Nichtanzeige und Nichtabfuhr von Gesellschaftsteuer in Höhe von € 750,-.

Es wurde in Einem festgestellt, dass die Gesellschaftsteuer in Höhe von € 750,- bereits eingezahlt wurde und weiters wurde eine entsprechende Gesellschaftsteuererklärung übermittelt.

In dieser war angekreuzt bzw. vermerkt unter:

Rechtsvorgang:	Freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft, wenn die Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen (§ 2 Z 4 KVG)
Beschreibung des Rechtsvorganges:	Gesellschafterzuschuss

In der Folge (am 6. Oktober 2005) setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien die Gesellschaftsteuer in Höhe von € 750,- bescheidmäßig fest.

Nach gewährten Fristverlängerungsansuchen wurde gegen diesen Bescheid Berufung erhoben und begehrt die Gesellschaftsteuer von € 750,- auf € 300,- zu reduzieren.

Zur Begründung wurde ausgeführt:

„An der Bw. y sind lt. Firmenbucheintragung folgende Gesellschafter zu gleichen Anteilen beteiligt: Hr. Ing. KS (20%), Hr. Dr. BV (20%), Hr. US (20%), Hr. Dr. AF (20%), Hr. VS (20%).“

Im Jahr 2004 wurden Zahlungen an die Bw. in Höhe von EUR 75.000,- (5 Zahlungen je EUR 15.000,-) geleistet, welche gegenüber dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuer als Gesellschafterzuschuss angezeigt wurden. Die darauf entfallende Gesellschaftsteuer wurde mit gegenständlichem Bescheid in Höhe von EUR 750,- festgesetzt.

Zu drei geleisteten Zahlungen von je EUR 15.000,- ist jedoch festzustellen, dass es sich hierbei um keine Gesellschafterzuschüsse handelt und daher auch die zugehörige Gesellschaftsteuer von EUR 450,- nicht zu Recht festgesetzt wurde:

1) Zahlung EUR 15.000,- betreffend den Anteil von Herrn Ing. KS

Herr Ing. KS ist als Gesellschafter an der Bw. mit einem Anteil von 20 % im Firmenbuch eingetragen. Herr Ing. KS hat seine Anteile an der Bw. mit 1.10.2004 durch Abtretungsvertrag (Beilage 1) an die P Privatstiftung abgetreten und hält ab 1.10.2004 die Anteile nur mehr treuhändisch für die P Privatstiftung.

Die „Zuschussleistung“ in Höhe von EUR 15.000,- am 1.10.2004 an die Bw. erfolgte daher bereits durch die P Privatstiftung, also dem Treugeber der Anteile.

Bei der Volltreuhand erwirbt der Treuhänder zivilrechtlich das Eigentum an den Gesellschaftsanteilen. Die Gesellschafterstellung ist grundsätzlich gesellschaftsrechtlich zu beurteilen. Gesellschafter ist nur der unmittelbar an der Kapitalgesellschaft Beteiligte; ein „mittelbarer“ Gesellschafter kann nicht Gesellschafter iSd KVG sein. Selbst wenn er die Gesellschaftsrechte nur treuhändisch hält, so kann dieser Umstand nur Bindungen im Verhältnis zum Treugeber auslösen. Es führt jedoch nicht dazu, dass der Treugeber im gesellschaftsrechtlichen Sinne Gesellschafter wird. Wenn die Gesellschaftsanteile treuhändig von einem Volltreuhänder gehalten werden ist diese Gesellschafter iSd § 5 KVG. Der reine Zuschuss durch den Treugeber verwirklicht keinen Tatbestand des KVG, da es sich um einen Nicht-Gesellschafter handelt. Der Treuhänder als zivilrechtlicher Gesellschafter erhält keine Anteile, bei ihm verwirklicht sich ebenfalls kein Steuertatbestand. Die festgesetzte Gesellschaftsteuer in Höhe von EUR 150,- wurde demnach nicht zu Recht festgesetzt.

2) Zahlung EUR 15.000,- betreffend den Anteil von Herrn Dr. BV

Herr Dr. BV ist als Gesellschafter der Bw. mit einem Anteil von 20 % im Firmenbuch eingetragen. Herr Dr. BV hat seine Anteile an der Bw. mit 6.10.2004 durch Abtretungsvertrag (Beilage 2) an die V Privatstiftung abgetreten und hält ab 1.10.2004 die Anteile nur mehr treuhändisch für die V Privatstiftung.

Die „Zuschussleistung“ in Höhe von EUR 15.000,- am 2.11.2004 an die Bw. erfolgte daher bereits durch die V Privatstiftung, also dem Treugeber der Anteile.

Hinsichtlich Qualifikation des Treugebers als Gesellschafter verweisen wir auf unsere Ausführungen unter Punkt 1). Auch hier gilt der Treugeber nicht als Gesellschafter und damit ist dessen Zuschussleistung nicht als gesellschaftsteuerlicher Tatbestand zu werten.

Die festgesetzte Gesellschaftsteuer in Höhe von EUR 150,-- wurde demnach unseres Erachtens auch hier nicht zu Recht festgesetzt.

3) Zahlung EUR 15.000,-- durch die T GmbH

Die Zahlung eines weiteren Betrages von EUR 15.000,-- ist durch den Nichtgesellschafter T GmbH im eigenen Namen und auf eigene Rechnung erfolgt. Die T GmbH hat diese Zahlung an die Bw. aus eigenen wirtschaftlichen Überlegungen geleistet und es hat daher der Zahlungsfluss weder wirtschaftlich noch formellrechtlich den Charakter eines gesellschaftssteuerpflichtigen Zuschusses.

Die festgesetzte Gesellschaftsteuer in Höhe von EUR 150,-- wurde demnach unseres Erachtens auch hier nicht zu Recht festgesetzt. “

Mit der Berufung legte die Bw. dem Finanzamt die Abtretungsverträge (beide im Wesentlichen gleichlautenden Inhaltes) vom 1. Oktober 2004 und vom 6. Oktober 2004 vor, mit denen zum Einen Ing. KS seine Anteile an der Bw. an die P Privatstiftung übertragen hatte und zum Anderen Dr. BV seine Anteile an die V Privatstiftung.

§ 10 der Abtretungsverträge regelt, dass der Treugeber verpflichtet ist, den Treuhänder hinsichtlich aller Abgaben, Kosten und sonstige Verbindlichkeiten, die aus den Gesellschaftsverhältnissen oder aus der Treuhandschaft erwachsen, schad- und klaglos zu halten und dem Treuhänder alle Auslagen zu ersetzen, die diesem aus seiner Tätigkeit als Treuhänder und als Gesellschafter der im § 1 genannten Gesellschaften entstehen.

Im Akt des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern erliegt ein Auszug aus den Büchern der Bw., aus dem Folgendes ersichtlich ist:

27.08.2004	Ges. Zuschuss	VS.	€ 15.000,-
01.10.2004	Ges. Zuschuss	KS.	€ 15.000,-
01.10.2004	Ges. Zuschuss	US.	€ 15.000,-
02.11.2004	Ges. Zuschuss	BV.	€ 15.000,-
10.11.2004	Ges. Zuschuss	AF.	€ 15.000,-

Nach Ergehen einer abweisenden Berufungsvorentscheidung wurde ein Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz gestellt.

Über die Berufung wurde erwogen:

An Sachverhalt steht fest, dass die Bw. im Jahr 2004 Zuschüsse in Höhe von € 75.000,- erhalten hat. Zu klären ist, ob diese in der gesamten Höhe der Gesellschaftsteuer unterliegen.

Gemäß § 2 Z. 2 bis 4 KVG „unterliegen der Gesellschaftsteuer folgende freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft, wenn die Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen:

- a) Zuschüsse,
- b) Verzicht auf Forderungen,
- c) Überlassung von Gegenständen an die Gesellschaft zu einer den Wert nicht erreichenden Gegenleistung,
- d) Übernahme von Gegenständen der Gesellschaft zu einer den Wert übersteigenden Gegenleistung.““

Soweit die Bw. vorbringt, 2 der Zuschüsse in Höhe von € 15.000,- wären durch die Treugeber und nicht durch die im Außenverhältnis auftretenden Treuhänder geleistet worden, weshalb - mangels Gesellschafterstellung der Leistenden - keine gesellschaftsteuerpflichtigen Leistungen vorliegen und sich dabei auf Urteile des BFH bezieht, ist dem entgegenzuhalten, dass auch freiwillige Leistungen der Treugeber grundsätzlich geeignet sind den Wert der vom Treuhänder für den Treugeber gehaltenen Gesellschaftsrechte zu erhöhen. Der Verwaltungsgerichtshof hat in seiner Rechtsprechung zu dieser Problematik die Ansicht vertreten, dass der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung eine von der zivilrechtlichen Betrachtung abweichende wirtschaftliche Betrachtungsweise gebiete.

In diesem Sinne hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 23. November 2005, Zl. 2005/16/0040 - auf das das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern seine Berufungsvorentscheidung gestützt hat - ausgeführt:

„Steuergegenstand nach § 2 Z 1 KVG ist der Erwerb von Gesellschaftsrechten, und zwar der Erwerb neu geschaffener Gesellschaftsrechte an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerber, was bei Neugründung, Kapitalerhöhung, Verschmelzung, Eingliederung und Umwandlung vorliegt (Hinweis Egly/Klenk, Gesellschaftsteuer-Kommentar, vierte Auflage, S 104). Die auch als Gründungssteuer bezeichnete Gesellschaftsteuer will grundsätzlich jeden Ersterwerb von Gesellschaftsrechten an inländischen Kapitalgesellschaften erfassen (Hinweis Dorazil, KVG-Kurzkommentar, II 1 zu § 2 KVG).

Ersterwerber ist derjenige, der ein neu geschaffenes Gesellschaftsrecht als erster als Bestandteil seines Vermögens für eigene Rechnung dauerhaft erwirbt (vgl. Brönnner/Kamprad, Kommentar zum Kapitalverkehrsteuergesetz⁴, Rz 26 zu § 2).

Bei Treuhandverhältnissen erwirbt der Treuhänder zivilrechtlich das Gesellschaftsrecht; er ist somit Gesellschafter. Das gilt auch für den Bereich der Gesellschaftsteuer. Weder er noch der Treugeber können sich daher bei der Gründung der Gesellschaft darauf berufen, dass der Treugeber der eigentliche Gesellschafter sei. Denn der Treuhänder leitet im Innenverhältnis seine Rechtsstellung aus einer Vereinbarung mit dem Treugeber her. Dies wäre ein widersprüchliches Verhalten und deshalb als venire contra factum proprium unzulässig. Sofern allerdings die eigentlichen Geldgeber, die Treugeber, Leistungen an die Gesellschaft erbringen, sind diese Leistungen gesellschaftsteuerpflichtig, weil sie unmittelbar aus dem Vermögen des hinter dem Treuhänder stehenden Geldgebers in das Vermögen der Kapitalgesellschaft fließen. Insoweit muss durch wirtschaftliche Betrachtungsweise dem Gesetzeszweck Rechnung getragen werden, weil andernfalls die Steuerpflicht solcher Leistungen bei Treuhandverhältnissen nicht zum Tragen käme. Denn der Treuhänder erbringt diese Leistung nicht aus seinem Vermögen und die Treugeber haben keinen Anlass, der Gesellschaft ihre Leistungen über den Treuhänder zuzuführen. Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gebietet hier eine von der zivilrechtlichen Betrachtung abweichende wirtschaftliche Betrachtungsweise (Brönnner/Kamprad, Kommentar zum Kapitalverkehrsteuergesetz⁴, Rz 27 zu § 2).“

Soweit die Bw. ihr Berufungsvorbringen durch das Urteil vom 17. Oktober 2002, Rs C-339/99, gestützt sieht, ist dem entgegenzuhalten, dass der EuGH hier unter Bezugnahme auf sein Urteil vom 13. Oktober 1992, Rs C-49/91, Weber Haus, Slg. 1992, I-5207, entschieden hat, dass für die Feststellung, ob Einlagen in den Anwendungsbereich von Artikel 4 Abs. 1 Buchstabe c der Richtlinie 69/335/EWG fallen, zu untersuchen sei, wem die Zahlung zuzurechnen sei und es nicht genüge, ihre formale Herkunft festzustellen. Urteilen des EuGH ist eine Wirkung erga omnes beizumessen (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 28. September 2000, 2000/16/0338, und vom 18. November 2004, 2001/07/0166, mit angeführter Rechtsprechung und Literatur). Das Urteil des EuGH vom 17. Oktober 2002, Rs C-339/99, ist daher nicht bloß auf den Anwendungsfall beschränkt. (Im Erkenntnis Ausführungen zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise hinsichtlich der Zurechnung) (UFS GZ RV/0215-S/08).

Der VwGH hat in Entsprechung des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung ausgesprochen, dass eine von der zivilrechtlichen Betrachtung abweichende wirtschaftliche Betrachtungsweise geboten ist.

Der Unabhängige Finanzsenat sieht auch im gegenständlichen Fall keine Möglichkeit, von den Ausführungen des Erkenntnisses des VwGH, 23.11.2005, 2005/16/0040, abzuweichen.

Was den in der Berufung angeführten Zuschuss durch die T GmbH betrifft, so ist der Aktenlage (Auszug aus den Büchern) nicht entnehmbar, dass dieser der Besteuerung unterzogen wurde.

Die Berufung war daher abzuweisen.

Wien, am 9. Jänner 2012